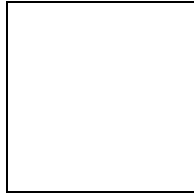


סיווג עסקה מעורבת לצורכי מס ערך מוסף



ראדא אבו חמדה, עו"ד (רו"ח) סאלח אבו אלעסל, עו"ד (רו"ח)

1.הקדמה

עסקאות רבות במשק חובקות בתוכן "מכר" "טובין" ומתן "שירות" (להלן – "עסקה מעורבת"). השאלה העולה במקרים אלה הנה האם יש לפצל את העסקה המעורבת לשתי עסקאות נפרדות או שיש להתייחס לעסקה זו כאל עסקה אחת. סוגיית הסיווג רלוונטית למועד החבות במע"מ אצל המוכר / נותן השירות וכן לשאלת ניכוי מס התשומות אצל הקונה / מקבל השירות. במסגרת רשימה זו ננסה, "בקצירת האומר", להתחקות אחרי המבחן המשפטי שפותח בפסיקה הפיסקלית בכל הנוגע לשאלת סיווגה של עסקה מעורבת לצורכי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן – "החוק" או "חוק מע"מ").

2. עסקה מעורבת כשתי עסקאות נפרדות, האמנם?

2.1. סעיף 8 לחוק דן בשאלת מחירה של עסקה האוצרת בתוכה מכירת נכס ומתן שירות וקובע כלהלן:

"בעסקה הכוללת נכס ושירות יהיה מחיר כולם יחד מחיר העסקה".

2.2. קביעתו של סעיף 8 מצטמצמת, כאמור, לקביעת המחיר, ואין הוא מפרט מה תהווה אותה עסקה מעורבת, האם עסקת מכר או שמא עסקת שירות:

"סעיף 8 מורה אמנם שמחיר "כולם יחד" יהווה מחיר העסקה, אבל בכך עדיין לא ניתנה תשובה לשאלה האם אותה עסקה תהווה מכר או שירות".

2.3. לדידו של נמדר, בעסקאות מעורבות של מכר ושירות, אין לפצל עסקה לחלק המכר ולחלק השירות:

"המסקנה צריכה להיות שיש לראות בעסקה זו כעסקה אחת, וזאת כדי למנוע הכנסת סרבול ואי ודאות לתוך חיי המסחר".
ופוטשבוזקי, בהתייחסות בעקיפין לסוגיה תוך כדי סקירת פסיקה זרה, אומר כי לאור הוראת סעיף 8 לחוק, פיצול עסקאות מעורבות של מכר ושירות אינו אפשרי כלל:
"במקרה זה נהג העוסק למכור ספרים לתלמידי ומסיבות עסקיות שונות החליט לכלול את מחירם בשכר הלימוד. נפסק שיש לפצל את התמורה ולהמשיך לראות באספקת הספרים מכר (אצלנו ס' 8 לחוק מונע מפורש את הפיצול)".

2.4. כלל החלטה לסיווגה של עסקה מעורבת כעסקת שירות או כעסקת מכר, לא נדון בבית המשפט העליון, אך זכה להתייחסות בפסיקת בית המשפט המחוזי בעניין הנדסת חימום ומיזוג אויר, שקבעה:

"שאלה יותר קשה יכולה להתעורר, כאשר ההזמנה כוללת גם עבודה וגם טובין, כגון מערכת חימום עם התקנתה, ונראה לי כי פתרון השאלה במקרה האמור הוא כפי שנאמר ע"י השופטת בן פורת בע"א 226/76, פד"י ל"ב(1), עמ' 373, כי יש לבדוק האם עיקר ההזמנה הוא לחומרים או לעבודה ובאורח רגיל היחס בין החומרים לבין ערך השירות הוא הקובע. ... ואילו אם ערך החומרים הוא העיקר, והמומחיות נלווית גרידא - בפנינו עסקת מכר".

משמע – מבחנו, הלא מחייב, של בית המשפט המחוזי, הוא סיווג העסקה המעורבת בהתאם למבחן הכספי. ובמילים אחרות, אם רוב המחיר משולם עבור הטובין, ברי כי בפנינו עסקת מכר, ובמקרה ההפוך, אנו מגיעים למסקנה כי בפנינו עסקת שירות.

2.5. המלומד פוטשבוזקי, בצינו את עניין הנדסת חימום ומיזוג אויר, מציע מבחן חלופי:

"כשלעצמי סבורני שעל השכל הישר להכריע בקביעת אופי העסקה ולא על מרכיב המחיר כשלעצמו".
פוטשבוזקי מפנה לספרו של זמיר, שם מזכיר המחבר מבחנים שנקבעו להפרדה בין מכר לקבלנות. בין שאר המבחנים המוזכרים בספרו של זמיר, והנראה מתאים ל"מאטריה" בא עסקינן, מצאנו:
"מבחן מרכזי-הכובד של העסקה – כך ניתן לכנות את המבחן שנקבע באנגליה בפסק דין רובינסון. לפי מבחן זה יש לבדוק מהו The substance of the contract האם זוהי הקנייתו של נכס, או שמא הפעלתם של מיומנות ועבודה".

מבחן זה נתמך אף בפסק דין אנגלי המוזכר במאמרו של **פוטשבוזקי**:
"את השאלה הראשונה יש לנתק מכוונת הקונה ואף מכוונת המוכר ולנסח אותה כ"מה למעשה סיפקה המערערת" כשהתשובה לכך היא, על פי מבחן השכל הישר, שהמערערת סיפקה שרותי טיסה".
נדמה כי מבחן **מרכז-הכובד**, הוא המבחן המכונה בדיני המס כמבחן **העיקר והטפל**, שהוצע על ידי נמדר לסיווגה של עסקה מעורבת:
"גם סעיף 8 לחוק, האומר כי בעסקה הכוללת מכר ושירות יהיה מחיר כולם יחד כמחיר העסקה, תומך ברעיון זה ... עסקה זו, לדעתנו, אין לפצלה לשניים אלא יש לסווגה לפי החלק העיקרי שבה לפי המבחן שפותח על ידי בתי המשפט שהטפל הולך אחר העיקר".
ואף **רויטל בן ארוש** מאזכרת את מבחן העיקר והטפל, כמתאים לסעיף 8 לחוק:
"לאור הוראת סעיף 8 לחוק מס ערך מוסף הקובע, כי "בעסקה הכוללת נכס ושירות, יהיה מחיר כולם יחד מחיר העסקה", תסווג העסקה לעניין מע"מ עפ"י הכלל של עיקר וטפל".

2.6. אימוצו של מבחן העיקר והטפל לצורך סיווגן של עסקאות מעורבות קיבל את ביטויו במספר רב של פסקי דין. כך, בפסק הדין בעניין החברה למשקאות, שעסק בשאלת סיווגו של מוצר לעניין חיובו במכס:

"יכול ומתקן מסויים יהיה בגדר מערכת משולבת וישמש למספר מטרות - מהן עיקריות ומהן שוליות או משניות או מהן מטרות-עזר - אולם גם במקרה כזה לא ניתן לסווגו לצורך המכס, אלא על פי פריט אחד. במקרה כאמור נכון יהיה אם ייבחר הסיווג הדומיננטי היינו אותו סווג המשקף בצורה הקרובה ביותר את אופיו העיקרי של המתקן המהווה מכלול אשר בתוכו מרכיבים שונים".

וכך בעניין בתייה עזיאל:

"העובדה כי ניתן לקרוא את השעה בשעון המשולב בצירוף, היא כשלעצמה אינה מכריעה, על כן, את סווגה של היצירה כ"שעון". כשלפנינו יחידה אינטגרטיבית בעלת ריבוי איפיונים, עוד עלינו לברר מהו "האיפיון העיקרי" ומהו "האיפיון השולי", ואם "נבלע" האחרון בראשון. כשבכגון דא הולך הטפל אחרי העיקר".

ובעניין עיטורית, שאף הוא עסק בסיווג לצורכי מכס:

"מן הראוי לנקוט במבחן הפונקציונאלי, במסגרתו מסווגים המטלטלין לצרכי מס על פי מהות תפקידם. על פי מבחן זה, מקום שמוצר עשוי לשמש מספר מטרות, הוא יסווג על פי אפיונו הדומיננטי, היינו לפי אותו סיווג המשקף בצורה הקרובה ביותר את אופיו העיקרי".

ובעניין בוחבוט מאיר:

"אינני מביע דעה סופית בשאלה מה יהיה המצב המשפטי באותם מקרים שבהם עבודות הקידוח ניתן לטעון, שבמקרה כזה כאשר תמיד ובכל מקרה הקידוח נעשה אך ורק לצורך השירות הראוי בעיני מתקין התקנות לעידוד, ילך הטפל אחר העיקר".

3. סיכום

3.1. חוק מע"מ לא קבע בתוכו מבחן לסיווגה של עסקה מעורבת.

3.2. כאמור, שאלת הסיווג קא עסקינן רלוונטית למועד החבות במס אצל המוכר וכן בזכות הקונה לנכות מס תשומות הכרוך באותה עסקה.

3.3. מסקירת הפסיקה עולה כי המבחן שאומץ לצורכי סיווגה של העסקה המעורבת, כעסקת מכר או כעסקת שירות, יהא נגזר מהסיווג לו תזכה "העסקה העיקרית" בתוך העסקה המעורבת.